

HALKA AÇIK OLMAYAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR PAYI AVANSININ DAĞITILMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRME BOYUTU

Öğr.Gör.Dr Erdal YILMAZ*

ÖZET

Bir şirkete ortak olmanın başlıca amacı kâr elde etmektir. Türk Ticaret Kanununun değişmesi ile birlikte kanunun kâr dağıtımını ile ilgili hükümleri değişmiştir. Bu değişikliklerden bir tanesi de kâr payı avansı dağıtımıdır. Avans kâr payı, dönemin kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden hesaplanan tutar olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışmada, avans kar payının ayrılması, muhasebeleştirilmesi ve vergi açısından durumu incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kar dağıtım, Kar Payı Avansı, Sermaye Şirketleri

JEL Sınıflandırması: M40, M41

ABSTRACT

THE DISTRIBUTION AND ACCOUNTING OF ADVANCE DIVIDENT PAYMENT BY NON PUBLICLY JOINT STOCK AND SIZE OF TAXATION

Prime aim of being a partnership of a company is obtain profit share. With the amendments made to Turkish Commercial Code (TCC), provisions for dividend distribution were revised. One of this provisions is advance dividend payment. Advance dividend payment is defined that it is the amount calculated over the profits comprising according to the financial tables of interim period, which will be deducted from the profit share. In this study,

* Öğr.Gör.Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Vezirköprü Meslek Yüksekokulu, eyilmaz@omu.edu.tr

advance dividend payment is examined in terms of accounting and taxation.

Key Words: Dividend distribution, Advance dividend payment, stock corporations

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

14 Şubat 2011’de 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), şirketler açısından pek çok yeni uygulama öngörmüştür. Bu değişiklikler, şirketlerin hukuki ve finansal yapılarını etkilediği gibi muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. YTTK ile birlikte şirketlerin kuruluşu, tutacakları defterler, denetimi, kâr payı dağıtımını gibi konularda getirilen değişikliklerle birlikte daha önce sadece halka açık anonim şirketler için uygulanan kâr payı avansının tüm sermaye şirketlerinde uygulamasına ilişkin yeni hükümlere de yer vermiştir.

Halka açık olmayan sermaye şirketleri için de, hesap dönemi sona ermeden, yıl içinde düzenlenen ara mali tablolarla oluşan kâr üzerinden belirli koşullarda kâr payı avansı dağıtılması, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının YTTK’nın 509. maddesine dayanarak 09 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazetede “Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ”i yayımlamasıyla mümkün olmuştur.

Daha önce halka açık anonim şirketlerde temettü avansının dağıtılması ile ilgili mevzuat düzenlemeleri yapılmış ve bununla ilgili akademik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmada halka açık olmayan sermaye şirketleri için yeni bir uygulama olan kâr payı avansının hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda oluşacak dönem kârından mahsubu veya zarar olması durumunda yapılacak işlemler ile ilgili açıklamalara ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Ayrıca 6 ve 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan kâr payı avansı dağıtımının vergilendirme boyutu ele alınmıştır.

2. KÂR PAYI AVANSI İLE İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

Sermaye Piyasası Kanunu’na göre sadece halka açık anonim şirketlere tanınan kâr payı avansı uygulaması yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte halka açık olmayan anonim şirketler içinde düzenlenmiştir (Gençtürk, 2013:52).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu 15/4. Maddesi halka açık ano-

nim şirketlerde temettü avansı ile ilgili hükümlere yer vermiştir. Mezkur madde de *“halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık ara dönemler itibariyle hazırladıkları mali tablolarında yer alan karlarından, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi, ana sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtılabilirler”* ifadesine yer verilmiştir. Buna bağlı olarak, 13 Kasım 2001 tarihli ve 24582 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan *“Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Seri: IV, 27 Nolu Tebliğ”* ile avans kâr dağıtımına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Bu tebliğ daha sonra; 21/3/2004 tarih, 25409 sayılı Resmi Gazete’de; Seri: IV, No: 32 sayılı ile, ve 26/3/2005 tarih ve 25767 sayılı Resmi Gazete’de; Seri: IV, No: 35 sayılı tebliğlerle ana Tebliğde değişiklik yapan Tebliğler yayımlanmıştır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 14 Şubat 2011’de 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanması ile birlikte anonim şirketler açısından getirilen önemli yeniliklerden biri de kâr payı avansı dağıtımıdır. Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK)’nin 509. maddesinde, sermaye için faiz ödenmeyeceği, kâr payının ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği ve kâr payı avansının, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenleneceği ifade edilmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının teşkilat ve görevlerine dair çıkarılan 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 2. Maddesindeki hükümler; mevzuatta Sanayi ve Ticaret Bakanlığına yapılmış olan atıfların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yapılmış sayılacağı belirtilmiş ve YTTK’nın 509. maddesine dayanarak 09 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazetede *“Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ”*’i yayımlamıştır. Mezkur tebliğ, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri kapsamaktadır.

3. KAR PAYI AVANSI DAĞITIMININ ŞARTLARI

Tebliğe göre şirketlerin kar payı avansı dağıtımını yapabilmeleri için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Buna göre;

- Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alın-

ması

- Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması gereklidir.

Tebliğin 6. Maddesi de genel kurulca kâr payı avansının dağıtılmasına karar verilmesi halinde aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunluluğunu getirmiştir:

a) İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda, net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

b) İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

1) Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

2) Genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı tutarının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

(3) İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez.

Birinci fıkrada belirtilen hususlar, kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, genel kurulca bu yönde karar alınabilmesi için sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması, limited şirketlerde

ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gereklidir.

Serbest Yedek Akçe: Tebliğde serbest yedek akçeler; genel kanuni yedek akçelerin sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısmı ile Kanun ve sözleşme gereği ayrılanlar dışında genel kurulca ayrılmasına karar verilen yedek akçeler olarak tanımlanmaktadır.

4. KAR PAYI AVANSININ HESAPLANMASI

Dağıtılacak kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez (Koca, 2013:196).

Kar payı avansı dağıtımını hesaplamasında ilgili ara dönem ya da geçici vergi dönem karından;

- Şirketin varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı,
- Vergi fon ve mali karşılıkla,
- Kanun ve esas sözleşme uyarınca ayrılması gereken zorunlu yedek akçeler,
- Varsa imtiyazlı pay sahipleri için ayrılacak tutarlar,
- Varsa intifa senedi pay sahipleri için ayrılacak tutarlar,
- Varsa kara katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarlar,

indirilmek suretiyle hesaplanır. Yani;

Ortaklara ödenecek kâr payı avansı tutarı= Oluşan ara dönem kârı – (Geçmiş yıl zararları + Vergi, fon ve mali karşılıklar + Yedek akçeler + Varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarlar) / 2 (Yüce, 2012:19).

Kâr payı avansının dağıtılması ile ilgili tebliğin ekinde aşağıdaki tabloya yer verilmiştir.

Tablo 1. Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Tablo (Dipnotlar, tebliğdeki orijinal haliyle verilmiştir)

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ¹ (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler ² (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar* (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ³ (-)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

5. KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

05/05/2012 tarih 28283 nolu resmi gazetede yayımlanan 6 seri no'lu kurumlar vergisi genel tebliği ile 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile kâr payı avansı dağıtımının yapılması durumunda dağıtılan kâr payının vergilendirilmesi ile ilgili usuller belirlenmiştir. Buna göre "Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir"

Örneğin, bir şirket, 2013 yılında avans kâr payı dağıtması halinde, 2014 yılı sonuna kadar kâr dağıtımı için karar alarak avans kâr paylarını mahsup

etmesi gerekir. Bu konuda genelkurul karar almamış olsa dahi, kârın elde edilme yılı 2013 yılı olacaktır. Kâr payı elde eden gerçek kişi ortakların elde ettikleri kazancın kanunda belirtilen istisna haddini geçmesi durumunda, 2014 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi 2015 yılında beyanname verme süresi içerisinde beyan edilmesi gerekir. Aynı zamanda 2013 yılında avans kâr payı üzerinden kesilerek beyan edilen vergilerin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilir.

7. Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacağı; ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre tebliğ hükümlerine göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Geri alınan tutarlar kurum ortaklarına verilen borç niteliğinde olacaktır. Avans kâr payı dağıtıldığı dönemden geri alındığı tarihe kadar kurum tarafından uygulanacak emsal faiz oranı üzerinden ortaklar adına fatura düzenlenecektir.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 4. maddeleri çerçevesinde, kurum tarafından ortaklara veya ortakların ilgili bulunduğu tüzel kişilere ödünç para kullanılması işlemi bir finansman hizmeti olup KDV uygulanmasını gerektirecektir. Bu durumda mükellef kurum tarafından ortaklara finansman hizmeti sağlandığı dönemde adetlendirme işlemi yapılarak bulunacak matrah üzerinden % 18 oranında KDV tatbik edilecektir (Koca, 2013:202-203).

Yıllara yaygın yaygın inşaat ve onarım işleri yapan şirketler de kar payı avansı dağıtabilirler. Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek kâr payı avans tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır (Yüce, 2012: 21).

Maddenin ikinci fıkrasında kullanılan "net dönem kârı" ile bilanço zararı düşüldükten sonra kalan kâr kast edilmiştir. Anonim şirketlerde bilançoda

geçmiş yıl zararı varken yıllık kâr dağıtımı yapılamaz. Bu yasağın amacı sermayenin korunması ilkesi gereğidir (Koca, 2013:192).

6. KÂR PAYI AVANSININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

6.1. Kâr Payı Avansının Dağıtılması

Örnek:

X A.Ş.'nin 2013 yılı Haziran ayı sonundaki 6 aylık Ticari bilanço 1.000.000 TL'dir. Kanunen kabul edilmeyen giderler 200.000 TL, vergiye tabi olmayan gelirler 100.000 TL'dir. Şirketin geçmiş yıl zararları bulunmamaktadır. Şirketin ödenmiş sermayesi 5.000.000,00 TL olup, bu döneme kadar ayrılmış tertip yasal yedek akçe tutarı 200.000 TL'dir. Şirket genel kurulu, 2012 yılında sadece 2. geçici vergi döneminde doğan ticari kâr üzerinden ortaklara avans kâr payı dağıtımına karar vermiştir.

A	ARA DÖNEM KÂRI	1.000.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	200.000
C	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	(100.000)
D	Kurumlar Vergisi (A+B-C) X %20	(220.000)
E	1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler A X %5	(50.000)
F	KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR A-D-E	730.000
G	Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-) F/2	365.000
H	DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	365.000
I	2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler H X %10	(36.500)
	ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	328.500

194	Kâr Payı Avansı ve Yasal Yedekler Hesabı	415.000
194.01	Kâr Payı Avans Payı	328.500
194.02	Yasal Yedekler	86.500
194.02.001	I.Tertip Y. Akçe	50.000
194.02.002	II.Tertip Y. Akçe	36.500
	331 Ortaklara Borçlar	328.500
	540 Yasal Yedekler	86.500
	540.01. I.Tertip Y. Akçe	50.000
	540.02. II.Tertip Y. Akçe	36.500

Kâr payı avansı dağıtım kaydı

6.2. Kâr Payı Avansının Yıl Sonunda Oluşacak Kârdan (Zarardan) Mahsubu

Kâr payı avansının dağıtıldığı dönemin sonunda, dağıtılan avans kâr payının ilgili dönemin sonunda oluşacak kârdan (zarardan) mahsup edilmesi gerekir. Bu durumda; ilgili dönem sonunda elde edilen kârın dağıtılan kâr payı avansından daha yüksek olması durumunda yapılacak işlemler, ilgili dönem sonunda elde edilen kârın dağıtılan kâr payı avansından daha düşük olması durumunda yapılacak işlemler ile ilgili dönem sonunda zarar edilmesi durumunda yapılacak işlemler ayrı ayrı ele alınacaktır.

6.2.1. İlgili Hesap Dönemi Sonundaki Kârın Ara Dönemde Dağıtılan Kâr Payı Avansından Daha Yüksek Olması Durumunda Yapılacak Kayıtlar

Örnek: X şirketinin 2013 yılı sonundaki dönem net kârı 2.500.000 TL'dir. Genel Kurul kararına göre I.Tertip Yedek Akçe ve I.Temettü ayrıldıktan sonra kalan tutarın %20'si oranında 2.Temettü dağıtılacak, kalan tutar olağanüstü yedek akçe olarak ayrılacaktır.

I.Tertip Yedek Akçe	$2.500.000 \times \% 5 =$	125.000
I Temettü	$5.000.000 \times \% 5 =$	250.000
II.Temettü Matrahı	$2.500.000 - 125.000 - 250.000 =$	2.125.000
II. Temettü	$2.125.000 \times \% 20 =$	425.000
II. Tertip Yedek Akçe	$425.000 \times \% 10 =$	42.500
TOPLAM TEMETTÜ	$425.000 + 250.000 =$	675.000

Olağanüstü Yedek Akçe = $2.500.000 - 125.000 - 250.000 - 425.000 - 42.500 = 1.657.500$

Yıl sonunda dağıtılacak temettülerin toplamı 675.000 TL'dir. Avans Kâr payı olarak dağıtılan 328.500 TL mahsup edildikten sonra kalan 346.500 TL ortaklara dağıtılacaktır.

Yıl Sonunda kanuni yedek akçelerin toplamı 167.500 TL olarak hesaplanmış olup, avans kâr payı dağıtımını yapılırken hesaplanan 86.500 TL mahsup edildikten sonra kalan 81.000 TL ilgili hesaplara yansıtılacaktır.

_____ / _____	
590 Dönem Net Kârı	2.500.000
570 Geçmiş Yıl Kârları	2.500.000
_____ / _____	
570 Geçmiş Yıl Kârları	2.500.000
331 Ortaklara Borçlar	346.500
540 Yasal Yedekler	81.000
540.01. I.Tertip Yedek Akçe	75.000
540.02. II.Tertip Yedek Akçe	6.000
541 Olağanüstü Yedek Akçeler	1.657.500
194 Avans Kâr Pâyı ve Yasal Yedekler Hesabı	415.000
194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500
194.02 Yasal Yedekler	86.500
194.02.001 I.Tertip Y. Akçe	50.000
194.02.002 II.Tertip Y.Akçe	36.500
Yıl sonu kâr dağıtımı ve Avans kâr dağıtımının mahsubu	
_____ / _____	

6.2.2. İlgili Hesap Dönem Sonunda Ara Dönemden Daha Düşük Kâr Elde Edilmesi Durumunda Yapılacak Kayıtlar

Dönem sonunda, dönem içinde dağıtılan kârdan düşük tutarda bir kâr elde edilmesi durumunda, fazla olarak dağıtılan kar payı avansı, varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edilir. Serbest yedek akçenin yeterli olmaması durumunda yönetim kurulunun ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilir.

Örnek: X şirketinin 2013 yılı sonundaki dönem net kârı 300.000 TL'dir. Genel Kurul kararına göre I.Tertip Yedek Akçe ve I.Temettü ayrıldıktan sonra kalan tutarın %10'u oranında II. Tertip yedek akçe ayrılacak ve kalan tutar II.Temettü olarak dağıtılacaktır. Önceki dönemden devreden serbest yedek akçe bulunmamaktadır.

I.Tertip Yedek Akçe	300.000 x % 5 =	15.000
I Temettü	5.000.000 x %5 =	250.000
II. Tertip Y. Akçe Matrahı	300.000 - 15.000 – 250.000 =	35.000
II. Tertip Yedek Akçe	35.000 x % 10 =	3.500
II. Temettü	300.000 - 15.000 – 250.000- 3.500 =	31.500
TOPLAM TEMETTÜ	250.000 + 31.500 =	281.500

Dönem sonunda toplam 281.500 TL temettü hesaplandığından, ara dönemde avans olarak dağıtılan 328.500 liralık kâr payından 47.000 (328.500 -267.000) liralık kısmı fazla dağıtımdan dolayı ortaklardan geri alınacaktır. Ayrıca fazla ayrılan kanuni yedek akçeler de iptal edilecektir. Ara dönemde avans kâr payı dağıtılırken 50.000 TL I.Tertip yedek akçe ve 36.500 TL II.Tertip yedek akçe olmak üzere toplam 86.500 TL yedek akçe ayrılmıştı. Ancak dönem sonunda toplam (15.000 + 3.000) 18.500 TL'lik yedek akçe ayrıldığından fazladan ayrılan 68.000 (86.500 – 18.500) liralık yedek akçe iptal edilecektir.

_____ / _____	
590 Dönem Net Kârı	300.000
570 Geçmiş Yıl Kârları	300.000
_____ / _____	
570 Geçmiş Yıl Kârları	300.000
540 Yasal Yedekler	68.000
540.01. I.Tertip Yedek Akçe	35.000
540.02. II.Tertip Yedek Akçe	33.500
131 Ortaklardan Alacaklar	47.000
194 Avans Kâr Pâyi ve Yasal Y. Hesabı	415.000
194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500
194.02 Yasal Yedekler	86.500
194.02.001 I.Tertip Yedek Akçe	50.000
194.02.002 II.Tertip Yedek Akçe	36.500

Yıl sonu kâr dağıtımı ve Avans kâr dağıtımının mahsubu

_____ / _____	
---------------	--

6.2.3. İlgili Hesap Dönemi Sonunda Zarar Edilmesi Durumunda Yapılacak Kayıtlar

Dönem içinde avans kâr payı dağıtımı yapıldıktan sonra hesap dönemi sonunda zarar edilmesi durumunda varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilmesi gerekmektedir.

Örnek: X şirketi 2013 yılı sonunda 300.000 TL zarar etmiştir. Daha önce ayrılmış kanuni yedek akçe tutarı 200.000 TL olup, serbest yedek akçe bulunmamaktadır.

_____ / _____	
580 Geçmiş Yıllar Zararları	300.000
591 Dönem Net zararı	300.000

Dönem zararının geçmiş yıllar zararlarına devri

_____ / _____	
---------------	--

Serbest yedek akçe bulunmadığından önceki yıllarda ayrılmış 200.000 TL yedek akçe zarara mahsup edilecek, ancak zararın tamamını karşılamadığı için ortaklara avans olarak dağıtılan kâr paylarının tamamı geri istenecek ve avans kâr dağıtımı yapılırken ayrılan yedek akçeler iptal edilecektir.

_____ / _____	
540 Yasal Yedekler	200.000
580 Geçmiş Yıl Zararları	200.000

Önceki yıllarda ayrılan yedek akçelerin dönem zararına mahsubu

_____ / _____	
540 Yasal Yedekler	86.500
540.01. I.Tertip Yedek Akçe	50.000
540.02. II.Tertip Yedek Akçe	36.500
131 Ortaklardan Alacaklar	328.500
194 Avans Kâr Pâyı ve Yasal Yedekler Hesabı	415.000

194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500
194.02 Yasal Yedekler	86.500
194.02.001 I.Tertip Y. Akçe	50.000
194.02.002 II.Tertip Y. Akçe	36.500

Dönem sonundaki zarar nedeniyle avans kâr paylarının tamamının ortaklardan geri istenmesi ve ayrılan yedeklerin iptali

_____ / _____

Geçmiş yıllarda ayrılmış serbest yedek akçe bulunsaydı, dönem zararı öncelikle yasal yedekler ve serbest yedek akçelerden ayrılması yoluna gidilecek, bu tutarların yetmemesi durumunda ortaklardan avans olarak dağıtılan kâr payları geri istenecekti.

7. SONUÇ

Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte şirketler için getirilen önemli yeniliklerden birisi de kâr payı avansının dağıtılmasıdır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkındaki Tebliğ'ine göre sermaye şirketleri yıl içerisinde düzenleyecekleri üç aylık ara mali tablolarında kâr oluşması ve genel kurulda karar alınması şartıyla avans kâr payı avansının dağıtılmasına imkan verilmiştir. Yıl içinde dağıtılan avans kâr payları, dönem sonunda oluşacak kârdan mahsup edilecektir. Ancak yıl sonunda dağıtılan avans kâr payından daha düşük kâr edilmesi veya zarar edilmesi halinde dağıtılan avans kâr paylarının ortaklardan geri istenmesi söz konusu olabilecektir. Böyle bir durumda transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanacaktır.

Şirketin yıl sonunda zarar etmesi veya dağıttığı avans kâr payından daha düşük kâr elde etmesi halinde dağıtılan kâr payı avanslarının geri çağırılması ve transfer fiyatlandırmasına tabi olma gibi durumlarla karşılaşmaması için avans kâr payı dağıtılırken, yıl sonunda elde edilecek kârın tahmini gerçekçi bir şekilde yapılmalıdır.

Dönem sonunu beklemeden şirket ortaklarına dönem içinde belli bir oranda avans olarak kâr payı dağıtımının yapılması, şirketlere ortaklığı özendirici bir uygulama olup, sermayenin üretime kanalize edilmesinde olumlu bir etkiye sahip olabilir.

KAYNAKÇA

Koca, A. 2013, "Avans Kâr Payı dağıtımının Esasları ve Vergilendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, 191-204

Yüce, M. 2012, "Kâr Payı Avansı Dağıtım ve Vergilendirilmesi", Bilanço Dergisi, Kasım-Aralık, s.18-21

Gençtürk M. 2013, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.18, S.1, s.45-60.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (09.08.2012). Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ. Ankara : Resmi Gazete (28379 sayılı)

Maliye Bakanlığı (03.04.2007). 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı).

Maliye Bakanlığı (05.05.2012). 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (28283 sayılı).

Maliye Bakanlığı (31.12.2012). 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (28514 sayılı).

Türk Ticaret Kanunu, (2012), İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:142, İstanbul.

(Footnotes)

1 (-) İndirimleri ifade eder.

Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Varsa iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı,

genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

2 Kanunun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

3 Dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.